

消費税法における 信託の取扱いに関する一考察

— 最高裁平成 28 年 3 月 29 日判決を素材として —

関 本 大 樹

はじめに

- 1 彦根事件の概要
- 2 旧消費税法における信託の取扱いと本件における疑問点
 - (1) 旧消費税法における信託の取扱い
 - (2) 本件認定の不具合とその調整方法
- 3 本件認定の不具合の発生原因
- 4 欧米における消費税制上の信託の取扱い
 - (1) 豪州 GST 法
 - (2) 英国 VAT 法
 - (3) 米国ニューヨーク州売上税法

5 検討

おわりに

はじめに

信託関連税制については、信託法の全文改正（平成18年法律第108号・平成19年9月30日施行）に伴い、平成19年度税制改正において信託財産の法律上の所有者である受託者が納税義務者となる法人課税信託の導入などの抜本的な整備が行われたが、その基本的な考え方は、それまでと同様に、信託財産のいわば名目的な所有者である受託者ではなく、むしろ信託契約の受益者を実質所得者と認識して納税義務者とすべきとする「実質所得者課税の原則」であるといえよう。そして、それに伴い、所得税法や法人税法も集団投資信託や法人課税信託などの例外を除き、信託契約の受益者を原則的な納税者とする事としてしている。

ところで、消費税については、本来、間接税であり、実質的な納税者（担税者）についても、法律上の納税義務者である課税事業者ではなく、むしろ価格転嫁の対象となる最終消費者であると考えられるが、現行消費税法上も信託の受益者が「当該信託の信託財産に属する資産を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に係る資産等取引…は受益者の資産等取引とみなして」課税が行われることとなる（現行消費税法14条《信託財産に係る資産の譲渡等の帰属》）。そして、それにより、課税関係が前述のような所得税法や法人税法と整合的なものとなっているわけである⁽¹⁾。なお、その理由としては、資産の譲渡等を行った者がだれであるかについては、資産の譲渡等に係る対価を実質的に享受する者がだれであるかによって判定すべきであるためであると説明されている⁽²⁾。

しかし、消費税法において、信託契約に基づく課税取引について受益者を原則的な納税義務者としていることは、飽くまでも便宜的なものと考えられる。実際、法人課税信託については、受益者等が現に存しないことなどから、法人税同様、その受託者が納税義務者とされ、また、集団投資信託については、所得税や法人税では、受益者に対するいわゆる「受領時課税」が行われるのに対して、消費税については、「受託者課税」が行われること⁽³⁾など、各税間で信託の取扱いが一貫しているとまではいえないであろう。

さらに、米国、英国、豪州などの諸外国では、筆者が調査した限りにお

(1) そもそも消費税法14条の規定が所得税法や法人税法の規定にならって採用されたことから、「信託に係る納税義務者等の税務上の取扱いを合わせることで、結果的に納税事務の一元化につながっている」とされる。武田昌輔編『DHC コメントナル消費税法』（第一法規）1817頁の5参照。

(2) なお、信託財産に属する資産に係る資産の譲渡等が、原則としてその受益者が行ったものとみなされるべき理由は、平成19年度改正前の旧消費税法13条《資産の譲渡等を行った者の実質判定》において既に規定されていた「資産の譲渡等の帰属を実質的に判定する考え方」に基づくものと説明されている（尾崎護編『消費税法詳解〔改訂版〕』（税務経理協会・平成3年）203頁参照）。つまり、受託者の行う課税取引自体が実質的には受益者の行う課税取引とみなせるという考え方であろう。

(3) 信託に係る所得税法及び法人税法の取扱いと消費税法における取扱いの違いなどの詳細については、前掲注1、同書1817頁の5～1819頁参照。

いて、後述するように、信託については、所得課税面では、一般に受益者課税とされているものの、消費課税面では、一般に受託者課税とされるという傾向が伺われる。

以上のように、我が国では、消費税法上、信託契約に基づく課税取引の取扱いについては、所得税や法人税における取扱いとの整合性はあるものの、他方、信託関連の課税取引が一律的に受益者によって行われるものとみなされることから、所得税や法人税の目指す実質所得者課税の面では問題とはなにくい事項が消費税課税上は、問題となる場合があり得るものと考えられる。本稿では、消費税法上の取扱いのそのような不整合、すなわち、実際の取引当事者と消費税法上の課税事業者との不整合自体については争点とはならなかったものの、当該不整合による不具合の存在を強く示唆する事例として、土地を信託財産とする信託契約において受託者の固定資産税の滞納処分の違法性について争われた事件（以下、仮に「彦根事件」という。）を紹介するとともに、消費税法における信託契約に係る取引の原則的な取扱いについて、諸外国と同様に、受託者を納税義務者とすることの必要性について検討してみることとしたい。

1 彦根事件の概要

本件は、信託契約（以下「本件信託契約」という。）の受託者（以下「本件受託者」という。）が所有する複数の不動産の固定資産税に係る滞納処分としてされた、上記不動産のうちの信託財産である土地（以下「本件土地」という。）とその上にある受託者の固有財産である家屋（以下「本件家屋」という。）に係る賃料債権（本件土地及び本件家屋の貸付け（以下「本件賃貸借契約」という。）に係る消費税相当額（以下「本件消費税相当額」という。）を含む。以下「本件賃料債権」という。）の差押えが、適法であるとされた事例である⁽⁴⁾。

(4) 裁判所ホームページ（令和2年3月13日現在）https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=85791。なお、判例評釈としては、水野恵子「信

本件における消費税関連の争点としては、本件賃料債権のうち本件消費税相当額について、本件受託者が主張するように、滞納者である本件受託者が本件土地及び本件家屋の賃借人である訴外会社（以下「本件賃借人」という。）から単に預かったものにすぎず、本件信託契約の責任財産に属するものとはいえないとすべきか否かが争われた。これに対し、最高裁は、「本件土地及び本件家屋の貸付けに係る消費税の納税義務者は、[本件受託者]であり（消費税法5条[《納税義務者》]1項）、本件賃料債権のうち本件賃貸借契約において消費税相当額とされた部分は、本件土地及び本件家屋の貸付けの対価の一部であるというべきであるから、…差し押さえることができるものと解される」と判示している。

ここで、上記判示のうち、消費税の納税義務が資産の譲渡等を行う課税事業者側にある以上、他の間接税と同様に、本件消費税相当額が当該資産の譲渡等の対価に含まれるという結論自体については、異論のないところであるものの、上記判示の前半で「本件土地及び本件家屋の貸付けに係る消費税の納税義務者」が、本件受託者であるとする認定（以下「本件認定」という。）については、消費税法上の解釈としては若干の疑義があるものと考えられるので、まず、本件において消費税法上の信託財産に係る資産の譲渡等の帰属について適用される⁽⁵⁾、平成19年度税制改正前の旧消費税法14条《信託財産に係る資産の譲渡等の帰属》の規定内容について次章において概説しておくこととしたい。

託契約の受託者が所有する信託財産に係る固定資産税の滞納処分[最高裁平成28.3.29判決]」新・判例解説 watch: 速報判例解説 21, 231-234, 2017-10、阿部雪子「固定資産税に係る滞納処分としての信託財産に対する差押えの可否[最高裁第三小法廷平成28.3.29判決]」ジュリスト (1508), 140-143, 2017-07などがある。

(5) 平成19年度税制改正による新消費税法14条《信託財産に係る資産の譲渡等の帰属》の規定については、信託法施行日（平成19年9月30日）以後に効力が生ずる信託について適用され、信託法施行日前に効力が生じた信託については、なお従前の例によることとされている（改正法附則52条）が、本件信託契約は、本件受託者と信託財産である土地の元の所有者である委託者（以下「本件委託者」という。）との間で信託法施行日以前の平成18年6月23日に締結されていた。

2 旧消費税法における信託の取扱いと本件における疑問点

（１）旧消費税法における信託の取扱い

旧消費税法14条1項では、合同運用信託等の受託者課税の対象となる、いわゆる「ただし書信託」以外の信託（いわゆる「本文信託」又は「個別信託」）の信託財産に属する資産に係る資産の譲渡等については、次の二つの場合に区分して、当該区分に該当する者がその信託財産を有するものとみなして、消費税法の規定を適用すると規定していた。すなわち、

①受益者が特定している場合 … その受益者

②受益者が特定していない場合又は存在していない場合

… その信託財産に係る信託の委託者

したがって、彦根事件においては、本件委託者が受益者として特定されていた⁽⁶⁾ため、信託財産に属する本件土地に係る賃貸借については、消費税法上、本件委託者が当該賃貸借を行ったものとみなされることとなる。つまり、本件土地については、少なくとも消費税課税上は、本件賃貸借契約上の賃貸人である本件受託者ではなく、本件委託者自身が本件賃借人に対して本件土地を賃借したものとみなされることになろう。ちなみに、改正後の現行14条では、この点について「当該信託財産に係る資産等取引…は当該受益者の資産等取引とみな」されることが明定されている。

しかし、仮にそうであるとする、本件賃貸借は、「駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合」に該当しない限り、消費税法上の非課税取引である土地の賃貸借とみなされることになるものと考えられる⁽⁷⁾。

（6）本件受託者は、本件信託契約に基づき、平成18年9月7日に本件委託者との間で、本件受託者が本件委託者に対して月額7万4400円（本件土地1坪当たり150円）の配当金を支払う旨の合意をしている。

（7）旧消費税法ないし現行消費税法の6条《非課税》は、一貫して別表第1《第6条、第12条の2、第12条の3関係》1号において、「土地（土地の上に存する権利を含む。）の譲渡及び貸付け（一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）」を非課税とする旨規定し、それを受けて、

(2) 本件認定の不具合とその調整方法

ところで、本件賃貸借契約上、本件土地は、本件受託者の所有名義において、本件建物と合わせて本件賃借人に賃貸されているため、通常であれば、本件賃料債権については、「駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合」に該当することとなり、たとえ契約書上、本件土地と本件建物の賃貸料が区分されていたとしても、全体として消費税の課税対象となるものとして課税実務上取り扱われることとなる⁽⁸⁾。そして、上記1で述べたとおり、本件認定でも、消費税法5条を根拠として本件土地及び本件家屋の貸付けに係る消費税の納税義務者は、本件受託者であると認定している。

しかし、本件賃貸借契約については、上記(1)の①の規定が適用される以上、本件委託者自身が受益者として信託財産である本件土地を有するものとみなされることから、本件土地の賃貸借が個別に消費税の課税対象となる場合には、その納税義務者は、本件受託者ではなく、飽くまでも本件委託者とされるべきと解されよう⁽⁹⁾。ただし、上記(1)の①の規定は、飽くまでも消費税課税上、受益者を本件土地の所有者であるものと擬制すると規定しているのみであり、明確に受益者を納税義務者とするまでは規定していない。そのため、本件認定と上記規定とをできる限り整合的に

消費税法施行令8条《土地の貸付けから除外される場合》は、非課税とされない土地の賃貸借を「同号に規定する土地の貸付けに係る期間が1月に満たない場合及び駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合とする」と規定している。

- (8) 消費税法基本通達6-1-5《土地付建物等の貸付け》(注)の2において次のとおり、かかる取扱いとなることを明らかにしている。すなわち、「建物その他の施設の貸付け又は役務の提供（以下6-1-5において『建物の貸付け等』という。）に伴って土地を使用させた場合において、建物の貸付け等に係る対価と土地の貸付けに係る対価とに区分しているときであっても、その対価の額の合計額が当該建物の貸付け等に係る対価の額となることに留意する」。
- (9) 例えば、金子宏教授も現行消費税法14条1項本文に基づき『本文信託』においては、信託財産に属する資産について資産の譲渡等がなされた場合には、受託者ではなく受益者が、資産の譲渡等を行った事業者として、それにかかる消費税の納税義務を負うことになる」とされている。金子宏『租税法[第23版]』（弘文堂・2019年）802頁参照。

理解しようとするれば、例えば、本件受益者を所有者と擬制した上で、更に次のような取引関係を擬制する必要があるのではなかろうか。すなわち、

- (i) 本件土地の利用は、経緯的にも本件建物の賃貸借の前提となっていた⁽¹⁰⁾以上、本件土地については、消費税法上も、本件受託者に賃貸されたのち、本件受託者から本件賃借人に再賃貸されているとみなすべきとする考え方（以下「再賃貸擬制説」といい、擬制される再賃貸を「擬制再賃貸」という。）
- (ii) 本件土地については、消費税法上、本件委託者から本件賃借人に、そして、本件建物については、本件受託者から本件賃借人に個別に賃貸されたとみなすべきである（以下、そのように擬制される個別の賃貸借契約を「個別擬制賃貸借」という。）が、そのうち本件土地に係る個別擬制賃貸借については、非課税取引とされることから、実質的に、本件賃貸借契約に係る納税義務者は、本件受託者のみであるとみなせるとする考え方（以下「個別賃貸借擬制説」という。）
- (iii) 本件土地は、受託者の固有財産である本件建物と一体となって本件賃貸借契約の対象となっており、本件賃貸借契約については、消費税法上も、本件受託者と本件委託者の共同事業として行われたものとみなすべきとする考え方（以下「共同事業擬制説」という。）

なぜなら、本件信託契約に基づき本件委託者は、本件受託者から月額7万4400円の配当金を受け取ることとされている⁽¹¹⁾が、当該配当金は、本件土地に係る実質的な地代相当額であると認められる。したがって、仮に上記のうち再賃貸擬制説によれば、受益者である本件委託者による本件受託者に対する本件土地の擬制再賃貸については、非課税取引となると考えられることから、当該配当金については、当該擬制再賃貸に係る対価として消費税は非課税とされるべきであろう。そして、この再賃貸擬制説に

(10) 本件受託者は、本件建物を平成18年7月19日に自動車販売会社から売買により取得しており、本件建物は、本件信託契約が締結された時点（平成18年6月23日）で本件土地上に既に存在していたという経緯がある。

(11) 前掲注6参照。

よれば、少なくとも旧法規定では受益者による資産等取引とまでは必ずしも擬制されないことから、本件賃貸借契約に係る消費税の納税義務者は、本件受託者であるといえよう。

つぎに、個別賃貸借擬制説は、大変素直な考え方ではあるものの、同説によった場合には、賃借人にとっては、本来、本件賃貸借契約上の賃貸料の全額が課税仕入れとなるべきにも関わらず、各個別擬制賃貸借のうち本件土地の賃貸料相当額については、課税仕入れとはなくなる点の取扱いが課題となろう。⁽¹²⁾ また、本件賃貸借契約によって消費税法上、本件委託者に非課税売上げが発生することから、厳密に言えば、本件賃貸借契約における消費税の納税義務者が本件受託者のみであるとも言い難いものと思われる。

そして、仮に共同事業擬制説によれば、本件賃貸借契約が一体として共同事業と擬制されることにより、当該配当金については、課税取引となる当該共同事業における本件委託者に対する固定的な分配割合による利益の分配が行われたとみなされることになり、その結果、当該共同事業に係る課税資産の譲渡等及び課税仕入れ等が当該分配割合で行われたものとして、消費税の納税義務が判定されることになろう⁽¹³⁾。したがって、同説の場合、個別賃貸借擬制説のような問題は生じないものの、必ずしも本件賃貸借契約における消費税の納税義務者が本件受託者のみであるとはいえないこととなる。

(12) 当該問題を回避するためには、少なくとも、取引当事者は、契約書上で課税対象となる対価と非課税となる対価を区分して明記するとともに、課税庁としても前掲注8の取扱いに係る例外として許容する必要があるだろう。

(13) 消費税法基本通達1-3-1《共同事業に係る消費税の納税義務》は、次のとおり定めている。すなわち、「共同事業（人格のない社団等又は匿名組合が行う事業を除く。以下1-3-1及び9-1-28において同じ。）に属する資産の譲渡等又は課税仕入れ等については、当該共同事業の構成員が、当該共同事業の持分の割合又は利益の分配割合に対応する部分につき、それぞれ資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行ったことになるのであるから留意する」。

3 本件認定の不具合の発生原因

上記2の(2)において検討したように、少なくとも旧法上は、再賃貸擬制説が本件賃貸借契約における納税義務者が本件受託者であるという本件認定と最も整合するものと考えられるが、現行14条によって信託財産に係る資産等取引が当該受益者の資産等取引とみなされる以上、現状において同説が果たしてどれ程説得力を有するかについては、更に検討する必要がある。ただし、かかる理由付けが必要となる原因については、やはり所得税や法人税の課税上は、納税義務を負担すべき者を特定することが重要であるのに対して、消費税課税上は、消費税が価格に転嫁されることを前提とすれば、それほど納税義務を負担すべき者を特定する必要性が乏しいにも関わらず、旧消費税法及び現行消費税法14条が本文信託について採用しているみなし規定自体が、所得税や法人税の仕組みを援用しているためであるといえるのではなかろうか。

実際、現行消費税法においては、特定課税仕入れについて、いわゆるリバース・チャージが規定されており（同法5条）、その場合、納税義務が通常の課税売上げを行った事業者から特定課税仕入れを行った事業者に転換されており、ある取引の両当事者のいずれを納税義務者とするかは、いわば便宜的に決められたものであるといえよう。もしそうであるとするならば、上記2で検討したような、取引関係を敢えて複雑にする効果が認められるような現行の擬制方法を採用し続ける必要性は乏しいものと思われる。

さらに、筆者が調べた限りにおいては、諸外国の消費課税制度においては、信託契約については、我が国とは異なり、受益者課税とされず、受託者課税されることが一般的であり、このことは、当該国における所得課税制度においても、我が国と同様に受託者課税ないし受益者課税が選択的に適用されることと対照的であるといえる。そこで、次章では、欧米諸国のうち豪州、英国、米国の消費課税制度における信託の取扱

いについて概観してみることとしたい。

4 欧米における消費税制上の信託の取扱い

(1) 豪州 GST 法

豪州では、我が国の消費税に相当する商品・サービス税 (Goods and Services Tax、以下「GST」という。) については、事業 (enterprise) を行っている主体 (entity) に GST 法⁽¹⁴⁾ 上の登録義務が課せられている (GST 法23-5 条《登録義務者 (Who is required to be registered)》)。そして、当該登録義務者が行う課税対象供給 (同 9-5 条《課税対象供給 (Taxable Supplies)》) に対して GST の納税義務が発生する (同 9-40 条《課税対象供給に対する GST の納税義務 (Liability for GST on taxable supplies)》、という仕組みが採用されている。しかるに、そのようにして納税義務者となり得る主体として、個人や法人のほか、信託 (a trust) が明示されており (同184-1条《主体 (Entities)》(1) (g) 項)、さらに、信託自体が法人格を有しないため、同条 (2) 項によって、信託については、いかなる時も当該信託の受託者 (trustee) 自身が (当該受託者である人ないし人々によって構成される) 主体とみなされることとなる⁽¹⁵⁾。つまり、信託については、かかる主体とみなされる当該受託者が GST の登録義務者とされ、納税義務者となるわけである。

なお、所得税 (income tax) については、信託の全ての所得が成人の受益者に配当された場合には、各受益者が個々に納税義務者となり、当該

(14) GST を規定している法律の正式な名称は、「A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999」である。なお、GST 法の現行法文等については、豪州政府の「Federal Register of Legislation」サイトにおいて閲覧することができる (令和 2 年 3 月 15 日現在) <https://www.legislation.gov.au/Details/C2020C00067> 参照。

(15) やや分かりにくいので、GST 法184-1 条 (2) 項の原文を次に引用する。すなわち、「The trustee of a trust or of a superannuation fund is taken to be an entity consisting of the person who is the trustee, or the persons who are the trustees, at any given time.」。なお、ここで「superannuation fund」は、豪州における退職年金制度のための基金をいう。

信託には納税義務が発生しないものの、信託の所得が配当されず留保される場合には、個人に係る最高税率で受託者に対して課税が行われることとなる⁽¹⁶⁾。

（２）英国 VAT 法

英国では、我が国の消費税に相当する付加価値税（Value Added Tax、以下「VAT」という。）について、同税を規定している現行の VAT 法⁽¹⁷⁾には、信託の受託者としての資格で信託財産を運用して当該受託者によって行われる事業活動について VAT 法上の登録義務を明定した規定が存在していない⁽¹⁸⁾。そのため、通常、信託は、VAT 法45条《パートナーシップ。(Partnerships.)》に基づいてパートナーシップとして VAT 法上の登録がなされるか、同46条《部門で又は人格のない社団、人格代表者⁽¹⁹⁾などによって行われる事業 (Business carried on in divisions or by unincorporated bodies, personal representatives etc.)》に基づいて人格のない社団として登録されることになる。なお、申告の際にパートナーシップのように全ての受託者の署名が必要とされないことなどから、大部分の信託は、人格のない社団としての登録を選択するようである⁽²⁰⁾。い

(16) Australian Taxation Office 「Trust」 (令和2年3月15日現在) <https://www.ato.gov.au/Business/Starting-your-own-business/Before-you-get-started/Choosing-your-business-structure/Trust/> 参照。

(17) VAT を規定している現行の法律の正式な名称は、「Value Added Tax Act 1994」である。なお、VAT 法の現行法文等については、英国政府の「[legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk)」サイトにおいて閲覧することができる。(令和2年3月15日現在) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents> 参照。

(18) HM Revenue and Customs 「Entity to be registered: trust and pension funds: law」『HMRC internal manual VAT Registration』(2016) (令和2年3月15日現在) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-registration-manual/vatreg12750> 参照。

(19) 人格代表者 (personal representative) とは、遺言相続の場合の遺言執行人 (executor) 及び無遺言相続の場合の遺産管理人 (administrator) のことをいう。小西友七ほか編『ジーニアス英和大辞典』(大修館書店・2001-2012) 参照。

(20) 前掲注18、同資料の「Entity to be registered: trust and pension funds: registration of trusts and trustees」(令和2年3月15日現在) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-registration-manual/vatreg12900> 参照。

ずれにしても、英国では、信託については、それに類似した事業体に係る規定を援用して、当該受託者によって構成される人格のない社団ないしパートナーシップとしての信託名義による VAT 法上の登録が義務付けられ、当該登録に基づいて当該信託に VAT の納税義務が発生することとなる（同 1 条《付加価値税（Value Added Tax.）》（2）項、同 3 条《納税義務者及び登録（Taxable persons and registration.）》（1）項）。結局、VAT の課税関係においては、信託財産の実質的な所有者である信託の受益者の担うべき役割は、受託者が受益者となるような場合でなければ、基本的にないといえよう。

一方、英国における信託に係る所得課税については、基本的に受託者段階と受益者段階で段階的に行われることとされ、その方法は、信託の種類に応じて税率等が異なるものの、基本的に受託者段階で既に課税された所得税額については、受益者段階における所得課税において調整されることとなる⁽²¹⁾。

（３）米国ニューヨーク州売上税法

米国では、我が国の消費税に相当するような多段階の一般消費税は、連邦レベルには存在しないが、州以下の行政レベルで単段階の売上税（Sales Tax）が課税されている⁽²²⁾。以下では、ニューヨーク州における売上税（以下、単に「売上税」という。）における信託の取扱いについて概説することとしたい。

(21) 豪州財務省「Summary of Key Features of Other Trust Regimes」『Consultation Paper「Modernising the Taxation of Trust Income — Option for Reform」』（2011）Appendix B、55～56頁（令和 2 年 3 月 15 日現在）<https://treasury.gov.au/consultation/modernising-the-taxation-of-trust-income-options-for-reform> 参照。

(22) 売上税及びそれに関連する使用税の課税については、ニューヨーク州統合法典（Consolidated Laws of New York）の第 28 章（Article 28）「売上及び補正のための使用税（Article 28 Sales and Compensating Use Taxes）」に規定されている。なお、同章は、1101 条～1150 条で構成されているが、その現行法文等については、ニューヨーク州上院のサイトにおいて閲覧することができる。（令和 2 年 3 月 15 日現在）<https://www.nysenate.gov/legislation/laws/TAX/A28> 参照。

信託に基づいて売上税の対象となる有形動産（tangible personal property）が販売される場合には、当該受託者は、売上税に係る登録を行う必要がある⁽²³⁾。法令上は、ニューヨーク州統合法典⁽²⁴⁾ 1134条《登録（Registration）》に基づいて売上税に係る登録を行った全ての者（person）は、同1105条《売上税の課税（Imposition of sales tax）》で規定される課税対象となる売上げに対して同条に規定される税率（法文上は、「4%」）による税が課税され、徴収されることとされている。そして、同1101条《定義（Definitions）》(a)項により、当該登録をしなければならない登録義務者には、信託の受託者（trustee）が含まれることが規定されている。

なお、当該登録義務者及びその責任者（responsible persons）は、ニューヨーク州から当該売上税の徴収及び納付の委託を受けている受託者とみなされることになり⁽²⁵⁾、また、当該登録義務者がそのような売上税の徴収等の権限を有していることを明示するための権限証明書（certificate of authority）が課税庁より発行される（同1134条（a）（2）項）。

いずれにしても、基本的にニューヨーク州売上税の課税関係においては、たとえ信託に徴収義務が発生するような場合でも、その受託者以外に徴収義務が発生することはないといえることができる。

おつて、米国においては、信託については、個人と同様な方法で所得課税が行われる⁽²⁶⁾。ただし、当該信託の受益者への分配額については、控除対象となるため、当該課税年分に留保され、信託財産に加えられた所得に

(23) ニューヨーク州税務財政局（Department of Taxation and Finance）「Instruction for Form DTF-17 Application to Register for a Sales Tax Certificate of Authority」3 頁（令和 2 年 3 月 15 日現在）https://www.tax.ny.gov/pdf/current_forms/st/dtf17i.pdf 参照。

(24) 前掲注 22 参照。

(25) ニューヨーク州税務財政局『A Guide to Sales Tax in New York State』Publication 750（2015）4 頁（令和 2 年 3 月 15 日現在）<https://www.tax.ny.gov/pdf/publications/sales/pub750.pdf> 参照。なお、このように納税義務者と州政府との間に委託関係を擬制することにより、消費税のように法的には飽くまでも対価の一部とされることが売上税では避けられるわけであろう。

(26) 米国の信託税制の概要については、前掲注 21、同資料 53～54 頁参照。

対してのみ課税されることとなる。そして、その際の原則的な税率は、所得の付替えを防止する観点から、個人における最高税率とされている⁽²⁷⁾。

5 検討

上記4で紹介した欧米における信託の消費税制上の取扱いをみる限りでは、消費税制において我が国のように信託の受益者を当該消費税制上の納税義務者とすることは、一般的とはいえないようである。

確かに、仮に信託の受益者ではなく、信託の受託者を納税義務者とした場合には、信託財産を細分化することなどによって、作為的に免税事業者とするような租税回避の行為が想定されるが、そのような租税回避の行為を否認する仕組みは十分に可能であろう。ただし、我が国でも令和5年(2023年)10月1日より前段階税額控除制度が帳簿方式からインボイス方式(適格請求書等保存方式)に改正されることから、免税事業者であることのデメリットも生じ得ることから、そのような租税回避的行為の弊害は、将来的には限定的になるものとも思われる。

他方、彦根事件のように受託者がその固有財産と信託財産を一体として運用しているような場合には、むしろ本件認定のように、私法上の取扱いと同様、受託者が一体として行っている課税取引として取り扱うことが合理的かつ本来的であるとも考えられる。今後、信託の利用形態が更に複雑化・高度化すれば、その消費税法上の取扱いが課税実務上の大きな課題となるかもしれない。

いずれにせよ、消費税が取引規模に関わらず、一律的な税率で課税され、かつ、その転嫁が十分に行われる限り、あえて信託の受益者に納税義務を負わせる必要性は乏しいようにも思われる。

(27) 浅川哲郎「米国における信託課税と信託を利用した事業承継策」商経論 59(3), 39-73, 2019、43~44頁(令和2年3月15日現在) <http://hdl.handle.net/11178/7821>参照。

おわりに

我が国の消費税制において、ただし書信託については、信託の受託者を納税義務者としているにも関わらず、本文信託については、実質的な受益関係に着目して、信託財産を敢えて受益者に帰属しているものと擬制し、受益者を納税義務者とすることは、結果として、私法上の権利義務関係と公法上の課税関係とを遊離させる結果となる場合があるといえよう。やはり、私法上の権利義務関係を尊重して、課税関係をできる限り整合的に構成することが無理のない考え方であり、現在の仕組みについては、そもそも本文信託とただし書信託との消費税法上の取扱いを異なるものとするメリットとデメリットが十分に吟味されていないようにも思われる。

社会・経済の一段の成熟化が今後見込まれる我が国において、信託関連税制は、重要性を更に増すものと考えられ、消費税についても、諸外国の取扱いを更に研究して、より合理的かつ課税上の問題が生じにくいものとする必要があるものと思われる。そのような観点から、拙稿によって将来に向かって何らかの意味のある問題提起ができたとしたら大変幸いである。